

Audience publique du 13 octobre 2010

Recours formé par
la société ... S.A.,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26041 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 28 août 2009 par Maître Arsène Kronshagen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 juin 2009 ayant rejeté comme non fondées les réclamations dirigées contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, ainsi que contre le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2005 et le bulletin de l'impôt sur la fortune, tous émis le 8 juin 2006 par le bureau d'imposition ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 décembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 11 janvier 2010 par Maître Arsène Kronshagen au nom de la société ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Tanja Blankenburg, en remplacement de Maître Arsène Kronshagen, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Le 26 octobre 2005, la société ... S.A. déposa sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2004. Le bureau d'imposition ... de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit le 30

novembre 2005 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2005 et le bulletin de l'impôt sur la fortune 2005, 2006 et 2007.

Par un courrier du 10 mars 2006, le bureau d'imposition s'adressa à la société ... pour lui demander, par application des paragraphes 170 et 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », si elle avait fourni des travaux de conseils et d'assistance à la société ... S.A. en 2004 et de quelle manière elle avait comptabilisé les honoraires facturés, tout en la priant de lui fournir le cas échéant une pièce justificative de la comptabilisation de ces factures.

La société ... répondit, par courrier du 14 mars 2006, qu'elle avait bien effectué des prestations de service en faveur de la société en question pour l'année 2004 et même avant que la société ne soit constituée et ce depuis le mois d'octobre 2003, en expliquant qu'elle suivait le projet de ce client qui, en raison de son concept novateur, était considéré par elle comme un « *potentiel futur* » et donc comme un « *prospect* ». Ce serait pour cette raison que les honoraires en question n'auraient été ni facturés ni comptabilisés. La société ... précisa encore qu'en vertu du principe de prudence, la charge potentielle aurait été comptabilisée en tant que provision pour dette d'attente dans les livres de la société ..., tandis que dans ses propres livres, le revenu potentiel n'aurait pas été comptabilisé.

Par courrier du 31 mars 2006, le bureau d'imposition pria la société ... de lui fournir le détail des honoraires à payer par la société ..., en précisant que ces honoraires devraient être activés dans le bilan en tant que « *travaux en cours* ».

Malgré l'opposition exprimée par la société ... à travers un courrier du 28 avril 2006, dans lequel elle fit valoir qu'il ne s'agissait pas de travaux en cours, mais de revenus potentiels basés sur une prospective, le bureau d'imposition lui communiqua le 3 mai 2006 le projet d'imposition retenant au bilan fiscal un poste de travaux en cours d'un montant de 180.000 euros, tout en l'invitant à formuler ses objections éventuelles avant le 17 mai 2006. Le projet d'imposition pour l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2004 comporta l'information suivante : « *Rectification suivant § 222, 1 no 1+2 AO / Les travaux en cours ont été taxés faute de renseignements satisfaisants fournis suite à mon questionnaire du 31/03/2006* ».

La société ... prit position par rapport à ce projet d'imposition dans un courrier du 11 mai 2006.

Le 8 juin 2006, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2005 et le bulletin de l'impôt sur la fortune 2005, 2006 et 2007. Le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004 ajouta ainsi au bénéfice commercial un montant de 180.000 euros à titre de travaux en cours.

Par courrier du 14 juillet 2006, la société ... introduisit auprès du bureau d'imposition une réclamation à l'encontre des bulletins d'impôt rectificatifs précités du 8 juin 2006 dans laquelle elle critiqua la position de l'administration fiscale exigeant la comptabilisation des créances envers la société ..., sans retenir une provision pour créance douteuse. Cette réclamation fut transmise par le bureau d'imposition au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur ».

Par courrier du 12 novembre 2008, le directeur invita la société réclamante à produire le contrat conclu avec la société ... et les contrats types relatifs à des projets similaires réalisés pour d'autres clients, ainsi que des détails supplémentaires sur le projet réalisé pour le compte de la société ... et sur l'évolution dudit projet durant les années 2005 à 2007. La société ... fut également invitée à fournir les détails quant à des liens éventuels avec la société ... et à produire les listes de présence des actionnaires aux assemblées générales de la société ... pour les exercices 2002 à 2005.

La société ... répondit par courrier du 5 décembre 2008, dans lequel elle fit valoir qu'aucun contrat écrit n'avait été conclu avec la société ..., l'assistance fournie reposant ainsi sur « *une base de pure confiance* », que ladite société avait été créée en vue de concentrer la gestion d'un groupe en formation au Luxembourg et qu'elle ne serait pas destinée en principe à générer un chiffre d'affaires conséquent, mais à prendre des participations dans d'autres sociétés actives et à fournir son assistance et ses compétences à ces dernières, tout en précisant que la crise financière risquerait d'empêcher la réalisation du projet avant l'année 2009. Elle contesta ensuite toute relation entre sa société et la société ... à part la relation professionnelle, l'administration, la comptabilité et les mandats sociaux. Enfin, elle se plaignit encore du fait que sa proposition de comptabiliser le chiffre d'affaires futur en tant que travaux en cours et de le provisionner jusqu'à sa réalisation n'avait trouvé aucune réponse de la part de l'administration.

En date du 3 juin 2009, le directeur prit la décision suivante, référencée sous le numéro du rôle ... :

« Vu la requête introduite le 17 juillet 2006 par le sieur ..., administrateur-délégué, au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, ainsi que contre le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2005 et le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2005, tous émis le 8 juin 2006 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu la mise en état du 12 novembre 2008 et la réponse y relative entrée le 9 décembre 2008 ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la requérante critique les bulletins rectificatifs en ce qu'ils comporteraient l'imposition de travaux en cours d'un caractère incertain ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

Considérant que les bulletins originaires, émis en date du 30 novembre 2005, ont été redressés sur base du paragraphe 222 alinéa 1^{er} n° 1 AO par les bulletins rectificatifs du 8 juin 2006 ;

que le paragraphe 222 alinéa 1^{er} n° 1 AO autorise le bureau d'imposition à procéder à une imposition rectificative en présence de faits ou moyens de preuve nouveaux justifiant une augmentation de la cote d'impôt, pour autant que l'impôt n'est pas prescrit ;

Considérant que le bureau d'imposition a procédé à la rectification des bulletins originaires sur base de données se dégageant du dossier fiscal d'une société anonyme luxembourgeoise dénommée « ... S.A. » ;

Considérant que le dossier fiscal de la société ... et notamment les comptes annuels de l'année 2004 font ressortir un poste « honoraires administratifs » d'un montant total de 180.000 euros au profit de la réclamante ;

Considérant que suite à une mesure d'instruction lui adressée par le bureau d'imposition, la réclamante a confirmé avoir fourni des prestations de service à la société ... ;

qu'elle aurait suivi « le développement et les péripéties des instigateurs de cette société à Luxembourg comme à l'étranger depuis octobre 2003 » ;

qu'elle contribuerait à l'installation du concept novateur de la société dans les moeurs économiques actuels et que cette société représenterait pour la réclamante « un potentiel futur(e) » et serait à considérer dès lors comme « un prospect » ;

Considérant en outre que la réclamante déclare de ne pas avoir facturé les honoraires en question ni de les avoir comptabilisés ;

Considérant que suite à une deuxième mesure d'instruction, le bureau d'imposition a demandé le détail des honoraires à payer par la société ... à la réclamante

; que le bureau d'imposition a en outre informé la requérante que les honoraires futurs de la réclamante seraient à activer au bilan comme travaux en cours ;

Considérant que la requérante a exposé que ces honoraires représenteraient des revenus potentiels et demande l'inscription d'une provision au passif du bilan s'élevant au même montant que les travaux en cours activés ;

Considérant qu'en tant que mesure d'instruction, le directeur a notifié à la réclamante une mise en état en date du 12 novembre 2008 ; que cette mesure avait été destinée à recueillir des renseignements supplémentaires lui permettant de trancher sur le bien-fondé des moyens invoqués et notamment le contrat conclu avec la société ... et des détails sur le projet réalisé, ainsi que sur l'évolution du projet de 2005 à 2007 ;

Considérant que par sa réponse du 5 décembre 2008, la réclamante expose que les services d'assistance fournis à la société ... n'auraient pas fait l'objet d'un contrat écrit ;

que l'assistance aurait été faite « sur une base de pure confiance » ;

Considérant qu'en ce qui concerne les détails sur l'évolution du projet à réaliser avec la société ..., la requérante s'est bornée à fournir l'information que « l'élaboration des procédures de travail futures ainsi que la partie relationnelle ont très positivement évolué » et que les « revirements des marchés financiers de ces dernières semaines risquent d'empêcher la réalisation d'un projet concret avant l'année 2009 » ;

Considérant en outre que la réclamante affirme qu'en dehors de la relation professionnelle, aucun lien n'existerait entre elle et la société ... ;

Considérant que suivant ses statuts modifiés du 23 janvier 2003, la réclamante a pour objet toutes activités de conseil et d'assistance dans le domaine économique au sens le plus large ; qu'elle fournit et assure notamment tous services administratifs et de secrétariat à toutes entreprises, organisations et sociétés, de même que tous services de gestion, de surveillance d'affaires et de projets économiques de toute nature pour son propre compte et pour le compte de tiers ;

Considérant que parmi les modes de facturation des honoraires d'un consultant, il y a lieu de relever les honoraires fixes (à un taux journalier par exemple), les forfaits et les honoraires convenus sur base d'un contrat ;

Considérant que les honoraires peuvent également faire l'objet d'un paiement lié à la réussite de l'opération de conseil ;

que de tels honoraires ou paiements contingents (« success fees ») sont toutefois souvent précédés d'une commission forfaitaire ;

Considérant qu'au début de tout projet de consultation, les parties définissent en principe les activités de conseil et les objectifs de l'étude et procèdent à l'établissement d'un plan de travail et d'un calendrier ;

Considérant qu'en l'espèce, tant le dossier fiscal que la réponse à la mesure d'instruction du directeur des contributions font ressortir que le projet de consultation porte sur plus d'un exercice comptable ; qu'il n'est pas litigieux que la réclamante a fourni des prestations à la société ... au cours de l'année 2004 ;

Considérant que les stocks comprennent en principe l'ensemble des biens ou des services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise pour être soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours soit consommés au premier usage (Éd. Francis Lefebvre, Mémento pratique, Comptable 2004) ;

Considérant qu'à côté des stocks, on distingue encore les productions en cours ;

que les productions en cours comprennent tant les productions de biens (produits ou travaux en cours) que les productions de services (études ou prestations de services en cours) ;

Considérant qu'il résulte de la réponse à la première mesure d'instruction du bureau d'imposition que la réclamante a suivi le développement de la société ... à Luxembourg et à l'étranger depuis octobre 2003, donc avant la constitution de celle-ci en date du 15 juillet 2004 ;

Considérant qu'en l'occurrence, la réclamante n'a pas produit de contrat, de plan de travail, des détails documentant le projet de consultation ou même des éléments de preuve relatifs à un succès ou échec éventuel dudit projet ;

que sur un marché de pleine concurrence, des sociétés non liées ne fournissent pas des activités de conseil pendant une période de cinq années sans facturer des honoraires ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a évalué des travaux en cours à raison d'un montant de 180.000 euros au titre de l'année d'imposition 2004 ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme ;

les rejette comme non fondées ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 août 2009, la société ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 3 juin 2009.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, des bulletins de l'impôt commercial communal, des bulletins d'établissement de la valeur unitaire ainsi que des bulletins de l'impôt sur la fortune.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation est encore recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société ... reproche au directeur d'avoir retenu, en tant que travaux en cours, un revenu qui ne serait que potentiel, tout en refusant d'admettre l'inscription d'une provision d'un même montant comme créance douteuse. Elle rappelle dans ce contexte qu'en vertu de l'article 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après « LIR »), l'impôt frappe le revenu imposable réalisé par le contribuable pendant l'année d'imposition. Elle rappelle également que selon l'article 23 LIR, les règles d'évaluation des biens de l'actif net investi doivent répondre au principe de prudence, entraînant qu'un produit ne pourra être comptabilisé que s'il est réputé réalisé. Elle fait ainsi grief à l'administration fiscale d'avoir réintégré dans les résultats imposables de la société, en tant que travaux en cours, un montant forfaitaire de 180.000 euros, alors qu'elle n'aurait pas perçu une telle somme, puisque la créance envers la société ... ne serait que potentielle et qu'elle ne prendrait naissance qu'en cas de succès du projet. Elle se prévaut à cet égard de la doctrine selon laquelle un revenu ne serait réalisé que s'il avait été définitivement acquis. Elle donne à considérer que l'administration fiscale aurait refusé à la société ... le droit d'inscrire pour les travaux effectués par elle une provision de 180.000 euros. Elle conclut qu'en inscrivant une créance qui n'est pas encore née à l'actif de son bilan, sans lui accorder le droit d'inscrire corrélativement une provision du même montant au passif du bilan, la décision directoriale litigieuse violerait l'article 23 LIR.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours, tout en se ralliant à l'argumentation retenue par le directeur dans sa décision litigieuse. Il soutient que ce serait à bon droit que le bureau d'imposition, à la suite de la découverte dans les comptes annuels de la société ... d'un poste d'« *honoraires administratifs* » de 180.000 euros, aurait intégré ce montant dans le bénéfice commercial de la société Il estime que la partie demanderesse serait restée en défaut de fournir des explications claires, pièces à l'appui, sur la nature des prestations effectuées pour le compte de la société ... et sur la réalisation du prospect. Il souligne le fait qu'il ressortirait d'un courrier du 7 février 2005 de la société ... que le poste en question dans ses comptes annuels serait relatif à des honoraires réalisés en 2003, soit avant sa constitution. Il en déduit que la partie

demanderesse ne saurait valablement se prévaloir d'un « *prospect* », alors que la société ... aurait bien été constituée, que la prestation aurait donc eu lieu et que la créance litigieuse afférente ne serait pas douteuse, mais échue et exigible. Le représentant étatique soutient encore que la demande de la partie demanderesse tendant à l'inscription d'une provision de 180.000 euros au bilan fiscal serait sans objet au motif qu'une telle inscription aurait pour résultat de rendre l'opération fiscalement neutre ce qui ne correspondrait pas à la réalité des faits.

Dans son mémoire en réplique, la partie demanderesse soutient que le montant de 180.000 euros aurait été comptabilisé par la société ... en tant que provision pour risque ou dette latente. Cette charge n'aurait toutefois pas été admise par l'administration fiscale, de sorte que le montant en question n'apparaîtrait plus au bilan fiscal. Il serait dès lors incompréhensible pourquoi la charge en question, après avoir été annulée, d'un point de vue fiscal, dans le bilan fiscal de la société ... puisse toujours générer un revenu imposable dans son propre chef. Quant au reproche de ne pas avoir fourni les explications qui s'imposaient, la partie demanderesse fait valoir que son engagement commercial n'aurait pas fait l'objet d'un contrat écrit, tout en relevant qu'un engagement verbal serait parfaitement concevable en matière commerciale. Elle précise que la constitution de la société ... n'aurait été qu'une étape dans la réalisation du projet, et qu'elle n'aurait exigé la rétribution de son travail qu'une fois le projet mis en place dans sa totalité. Elle conclut au bien-fondé de sa demande d'inscription du montant de 180.000 euros à titre de provision pour créance douteuse au bilan fiscal, en alléguant qu'il s'agirait d'une créance non exigible, tout en relevant que ce serait l'administration fiscale elle-même qui aurait exigé la comptabilisation des travaux en cours.

La partie demanderesse critique principalement l'imposition d'un revenu qui, d'après elle, ne serait que potentiel et, à titre subsidiaire, pour le cas où le tribunal retiendrait que ce serait à bon droit que l'administration fiscale a réintégré les honoraires en question à titre de travaux en cours dans les bases d'imposition, elle critique le refus de l'administration d'admettre l'inscription au passif du bilan d'une provision pour créance douteuse.

Il convient de noter que le directeur n'a pas véritablement pris position par rapport à la prétention formulée par la partie demanderesse dans sa réclamation quant à l'inscription d'une provision pour créance douteuse. En effet, le directeur s'est contenté de retenir, d'une part, qu'il n'était pas contesté que des travaux de conseils et d'assistance ont été effectués en faveur de la société ..., depuis octobre 2003 et au cours de l'année 2004 et, d'autre part, que la société ... était restée en défaut, malgré des demandes de renseignements, de produire un contrat, un plan de travail ou d'autres détails documentant le projet de consultation sinon des preuves quant à un succès ou un échec éventuel du projet. Le directeur en a tiré la conclusion que c'était à bon droit que les travaux en cours avaient été évalués par le bureau d'imposition à un montant de 180.000 euros, alors que des sociétés non liées ne fourniraient pas des activités de conseil pendant une période de cinq années sans facturer des honoraires.

Aux termes de l'article 6 LIR, l'impôt frappe le revenu imposable réalisé par le contribuable pendant l'année d'imposition.

L'article 23 LIR prévoit en outre que l'évaluation des biens de l'actif net doit répondre notamment aux principes d'une comptabilité régulière. Cette disposition empêche la comptabilisation des plus-values non réalisées.

En l'espèce, il ressort des pièces du dossier que le bureau d'imposition a procédé à une rectification des bulletins d'impôt de la société ..., sur la base de données issues du dossier fiscal de la société ... dont les comptes sociaux clos au 31 décembre 2004 renseignaient un poste d'honoraires administratifs d'un montant de 180.000 euros en faveur de la société

Dans un courrier du 14 mars 2006 à l'adresse du bureau d'imposition, la société ... reconnaît avoir effectué des prestations de services en faveur de la société ... depuis le mois d'octobre 2003 et durant l'année 2004.

Dans sa réponse du 5 décembre 2008 au directeur qui l'avait invitée, dans le cadre de la mise en état de sa réclamation, à fournir des détails supplémentaires sur le projet réalisé pour la société ..., la société ... est restée vague quant à la nature exacte du projet poursuivi par la société ..., tout en relevant qu'aucun contrat écrit n'aurait été conclu entre les deux sociétés et que les prestations de conseils et d'assistance en faveur de la société ... auraient été effectuées sur la base d'un rapport de confiance. Elle a encore déclaré qu'à part une relation professionnelle consistant en des services d'administration, de comptabilité et de mandats sociaux, il n'existerait aucune relation entre les deux sociétés.

Il ressort en revanche d'un courrier de la société ... du 7 février 2005 répondant à une question du bureau d'imposition concernant le détail du poste d'honoraires administratifs, comptables, conseils etc., versé au dossier fiscal, que celle-ci a évalué les honoraires administratifs dus à la société ... pour les années 2003 à 2005 pour des prestations de conseils et d'assistance diverses à un montant total de 180.000 euros, soit 60.000 euros par an forfaitairement, et que ceux-ci seraient facturés « *potentiellement* » en 2006.

Au vu de ces éléments, il y a lieu de retenir que la société ... a effectué des prestations de services pour le compte de la société ... depuis le mois d'octobre 2003, durant l'année 2004 au cours de laquelle la société ... a été constituée, et durant les années subséquentes. Si la société ... affirme, à l'appui de son recours, que des honoraires ne seraient dus qu'en cas de réussite du projet poursuivi par la société ..., elle n'a cependant produit aucun élément confirmant cette affirmation, qui est d'ailleurs contredite par le courrier précité de la société ... du 7 février 2005.

Il suit de ce qui précède que la partie demanderesse a, dans le cadre de son activité de conseil, fourni des prestations à la société ..., de sorte que la partie demanderesse n'est pas fondée à soutenir que sa créance à l'égard de la société ... ne serait pas acquise. Etant donné que ces prestations s'étalent sur plusieurs exercices, c'est à bon droit que le bureau

d'imposition a procédé à l'évaluation de ces travaux en cours pour un montant de 180.000 euros non contesté par la partie demanderesse.

Quant au bien-fondé du refus d'inscription d'une provision pour créance douteuse, l'article 22, paragraphe 2 LIR dispose que : « *la situation à la date de clôture de l'exercice d'exploitation est déterminante pour l'évaluation en fin d'exercice ; l'exploitant pourra tenir compte des faits et circonstances qui ont existé à cette date et dont l'existence ne s'est révélée qu'ultérieurement, mais avant la date d'établissement du bilan* ».

C'est partant à la date de clôture de son exercice social de l'année 2004 que la société ... doit pouvoir faire état d'éléments suffisants existants pour faire admettre le caractère douteux de sa créance à l'encontre de la société ... et pour justifier ainsi le remplacement, dans sa comptabilité, de la valeur nominale de cette créance par sa valeur d'exploitation inférieure telle qu'admise par l'article 23 (2) LIR. Conformément à l'article 22 (2) LIR, les faits ayant existé à cette date, mais révélés ultérieurement pourront encore être pris en compte dans la fixation de la valeur d'exploitation.

Il ressort du courrier précité de la société ... du 7 février 2005 que celle-ci a évalué les honoraires administratifs dus à la société ... pour les années 2003 à 2005 à un montant total de 180.000 euros, soit 60.000 euros par an, et que ceux-ci seraient facturés « *potentiellement* » en 2006.

La partie demanderesse reste cependant en défaut d'apporter un quelconque élément qui aurait existé à la date du 31 décembre 2004 et qui permettrait de démontrer le caractère irrécupérable de sa créance envers la société S'il est vrai que la partie demanderesse affirme dans son courrier précité du 5 décembre 2008 que « *les revirements des marchés financiers de ces dernières semaines risquent d'empêcher la réalisation d'un projet concret avant l'année 2009* », cet élément ne saurait constituer un fait générateur qui aurait déjà existé en 2004 et qui ne se serait révélé que par après, de façon à justifier l'inscription d'une provision pour créance douteuse.

Il en résulte que même abstraction faite de la question de savoir si des faits survenus après l'expiration des délais légaux - éventuellement valablement prorogés - pour l'établissement des comptes annuels et pour le dépôt de la déclaration d'impôt peuvent encore entrer en compte en tant qu'éléments confirmant une situation ayant existé à la date de clôture largement antérieure, la partie demanderesse reste en tout état de cause en défaut d'apporter des éléments qui justifieraient l'inscription d'une provision pour créance douteuse.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation de la partie demanderesse et le recours doit être rejeté par voie de conséquence.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

Martine Gillardin, vice-président,
Françoise Eberhard, juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 13 octobre 2010 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 13.10.2010

Le Greffier du Tribunal administratif